

**PROCESSO** - A. I. Nº 206951.0008/20-6  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - MATTOS OLIVEIRA COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0109-04/22-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFAZ SUDOESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/12/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C/JF Nº 0362-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALIQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Demonstrado que foram incluídas no levantamento fiscal mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, cuja fase de tributação se encontra encerrada, além de mercadorias isentas, lançamentos efetuados em duplicidade e operações que não caracterizam saídas de mercadorias, e sim reclassificação decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado ao referido Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/12/2020 e refere-se à cobrança de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Código da infração - **02.01.03**. Lavrado em apenas uma infração, no valor histórico de **R\$ 123.286,13**.

A Autuada apresentou impugnação, por intermédio de seus patronos, às fls. 45 a 56. Trouxe as principais argumentações: **a)** dos fatos; **b)** da tempestividade; **c)** razões de mérito da improcedência; **d)** do valor devido; **e)** dos pedidos.

Proferida decisão da 4ª JJF através do Acórdão nº **0109-04/22-VD** que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, desonerando o sujeito passivo em R\$ 117.511,74, restando, em valor histórico R\$ 5.774,39, diante das seguintes considerações:

**VOTO**

*O presente lançamento trata da falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escriturada.*

*O sujeito passivo reconhece parcialmente a autuação no valor de R\$ 5.774,40, informando ter procedido o seu pagamento, acompanhado de juros reduzidos. Entretanto, impugna o valor remanescente de R\$ 117.511,73, fincado nos seguintes argumentos:*

- 1) Existência de lançamentos em duplicidade, como se observa na planilha elaborada pela fiscalização. Informa ter elaborado demonstrativo, denominado “Saídas Depuradas- Erros), indicando os referidos valores;*
- 2) Inclusão de produtos incluídos na substituição tributária, registrados sob o NCM 3004.90.99, no caso “soro fisiológico”; “água oxigenada” e “Escova p/lavar mãos desc scrub” “e “escova/esponja Riod suav deger”.*
- 3) Inclusão de Produtos isentos: a) Filmes para Raio-X, conforme Convênio ICMS 01/99; b) Ataduras Gessadas, conforme Convênio ICMS 126 e c) Malhas Tubulares Ortopédicas, isentas conforme Convênio ICMS 126/2010.*
- 4) Exigência indevida sobre operações registradas com o CFOP 5926, que registram operações de reclassificação de mercadorias, no caso as Notas Fiscais nºs: 39280, 43797, 46606 e 47639.*

*A autuante, ao prestar a Informação Fiscal e posterior manifestação, concordou inteiramente com o primeiro argumento defensivo e mantém a autuação para os demais itens contestados.*

*Com relação aos produtos “soro fisiológico”, “água oxigenada”, “Escovas e esponjas”, a defendente alega, em síntese, que se tratam de mercadorias comercializadas sob o NCM 3004.90.99, por ser assim registrada por todos os fabricantes/fomecedores dos quais adquire o produto, ressaltando que não lhe cabe questionar a*

descrição e a classificação fiscal dada pelos fabricantes aos seus produtos, sobretudo quando estão em consonância com as disposições normativas aplicáveis.

Assevera que como todos os demais produtos classificados com NCM 3004, o mesmo é tratado como mercadoria da Substituição Tributária, sendo o ICMS devido recolhido na entrada do produto. Neste caso, sendo entendido que dito produto não está incluído na substituição tributária nada tem a recolher pois todo o imposto fora recolhido anteriormente, frisando que este foi o endentimento já firmado por este Conselho ao apreciar questão idêntica a ora analisada, através do Acórdão nº 0205-12/20 Com relação ao Auto de Infração nº 269353.0102/14-4.

Por sua vez, a autuante diz que o Soro Fisiológico objeto da autuação se refere ao Cloreto de Sódio concentração 0,09% com classificação na tabela de NCM 25010060, portanto, no seu entender, não está incluído nos Anexos da Substituição Tributária, e sim produto tributado normalmente, utilizado para limpeza. Reconhece que em algumas notas do fornecedor vem com o código de medicamento, para fugir da antecipação do imposto, porém, apenas o Soro injetável é de consumo oral e constitui medicamento.

Em relação à “Água oxigenada”, classificada na tabela de NCM sob o nº 28470000 afirma ser mercadoria com tributação normal inclusive informa existir Notas de entrada da própria autuada onde essa mercadoria está assim classificada. Assim sendo, conclui ser material de limpeza, assim como as Escovas e esponjas.

Analisando os documentos apensos ao PAF, observo inicialmente que não encontra respaldo a afirmativa da autuante, de que o Soro Fisiológico objeto da autuação se refere ao Cloreto de Sódio concentração **0,09%**, com classificação na tabela de NCM 25010060, pois no demonstrativo por ela elaborado, e que dá respaldo à presente exigência, anexado às fls. 09 a 33, a descrição ali inserida diz respeito a “SORO FISIOLÓGICO 0,9% (500 ML); (100ML) (250ML) e (1000ML), todos eles com a NCM 30049099.

Situação idêntica em relação à “Água Oxigenada”, que entende a autuante ser produto tributado normalmente, pois classificado na tabela de NCM sob o nº 28470000, enquanto que no demonstrativo acima mencionado encontra-se a informação de que se trata de “Água oxigenada 1000ML VOL 10 - NCM 30049099.

Também observo que o defendente anexou ao PAF bulas e registro de medicamento na Anvisa, fls.131 a 195, referentes aos soros fisiológicos por ela comercializados (marcas Fresenius Kabi, Farmace e Halex Instar), com o intuito de demonstrar que se trata de soluções injetáveis, portanto, classificado como medicamento.

Quanto aos itens “ESCOVA e ESPONJAS”, também considerados pela autuante como tributados normalmente, vejo que nos papéis de trabalho estão assim descritos “ESCOVA PARA LAVAR MAOS PVPI DESC SCRUB”- NCM - 30049099 e “ESCOVA/ESPONJA RIOD DERM SUAV DEGER”- NCM -30049099 e foi anexado pelo defendente Declaração de notificação Simplificada emitida pela ANVISA, fl. 67, informando tratar-se de medicamento, sendo o nome do produto “Iodopolividona 10%” (solução com tensoativos), e os seus acondicionamentos efetuados através de quatro espécies sendo uma delas “ESCOVA/ESPONJA”.

Diante dessas considerações, concluo que as provas carreadas ao autos permite concluir que produtos ora analisados: “SORO FISIOLÓGICO 0,9%”; “ÁGUA OXIGENADA 10vol”; “ESCOVA PARA LAVAR MAOS PVPI DESC SCRUB”- NCM “ESCOVA/ESPONJA RIOD DERM SUAV DEGER” se enquadram no Anexo I do RICMS- item 9.0-MEDICAMENTOS, PRODUTOS FARMACÊUTICOS PARA USO HUMANO E HIGIENE PESSOAL - NCM 3004, portanto, sujeito ao regime de substituição tributária, não sendo cabível a exigência de tributação nas saídas tendo em vista que as mesmas já se encontravam com a fase de tributação encerrada.

Ademais, observo que em relação ao “SORO FISIOLÓGICO Soro Fisiológico 0,9%” o sujeito passivo esclareceu que as suas aquisições são na sua grande maioria oriundas de outros Estados, sendo que nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores o referido produtos encontra-se assim descrito: “KP CLORETO DE SÓDIO 0,9”, “SOL CLORETO DE SÓDIO 0,9%” ou CLORETO DE SÓDIO 0,9%, todos com NCM 3004.09.99 (medicamentos – outros). Em assim sendo, deu tratamento de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, recolhendo o ICMS no momento da entrada, encerrando a tributação nas operações subsequentes, o mesmo ocorrendo em relação “Água Oxigenada 10vol” e “ESCOVA PARA LAVAR MAOS PVPI DESC SCRUB”- NCM “ESCOVA/ESPONJA RIOD DERM SUAV DEGER”.

Por outro lado, verifico que tal fato não foi considerado pela fiscalização, pois não foram considerados os pagamentos efetuados a título de antecipação tributária, nas entradas efetuadas pelo sujeito passivo.

Este inclusive é o entendimento deste Conselho, conforme Acórdão nº 0205-12/20 mencionado pelo defendente, cujo trecho do voto a seguir transcrevo:

“Já a desoneração em relação às Infrações 05 e 06, lavradas em razão da falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis, regularmente escrituradas, além do já analisado reconhecimento da decadência na Infração 05, decorreu da constatação de que as vendas efetuadas sem destaque do ICMS, embora sujeitas ao regime normal de apuração, foram tributadas pelo Autuado pelo regime de substituição tributária.

Assim, conforme relatado pelo Autuado e confirmado por diligências realizadas pela CONSEF/ASTEC, foram abatidos da autuação os valores recolhidos a título de substituição tributária, relativos aos produtos

“soro fisiológico”, “Protetor Labial Docel Morango” e “Gel Antisséptico.

Ressalto que não há equívoco em relação à exigência constante da autuação, já que a legislação não prevê a compensação de valores relativos à substituição tributária, indevidamente recolhidos com o imposto devido pelo regime normal de apuração.

Por outro lado, a exigência do imposto normal sem a possibilidade de restituição dos valores recolhidos equivocadamente pelo regime de substituição tributária, resulta no recebimento de valores indevidos pelo Estado da Bahia, caracterizando enriquecimento ilícito do erário estadual, já que os fatos geradores se referem aos exercícios de 2009 e 2010, já alcançados pela decadência, para um novel pedido de restituição de indébito.

Ante as razões expostas ficam os referidos produtos excluídos da infração.”

Com relação aos produtos Filmes para Raio-X; Ataduras Gessadas, e Malhas Tubulares Ortopédicas, o recorrente alega que os mesmos estariam beneficiados com a isenção prevista no Convênio ICMS 01/99 e Convênio ICMS 126/2010.

A autuante, ao prestar informação fiscal, reconhece ter incorrido em erro em relação ao Filme para Raio X pois o mesmo encontra-se inserido no Convênio ICMS 126/2010 e mantém o seu entendimento em relação a Ataduras Gessadas, e Malhas Tubulares Ortopédicas, por não ter localizado os referidos produtos no Convênio ICMS 126/2010.

O autuado, por sua vez, discorda de tal entendimento argumentando que tanto as Ataduras Gessadas, e Malhas Tubulares Ortopédicas são produtos classificados na NCM 9021.10.20, artigos e aparelhos para fraturas ambos indicados na Clausula primeira, IV, “b”, 2 do Convênio ICMS 126/2010, com o que concordo, pois de fato estão indicados no referido dispositivo legal:

**“Cláusula primeira** Ficam isentas do ICMS as operações com as mercadorias a seguir indicadas com respectivas classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM:

(...)

IV - próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas:

a) próteses articulares:

1. femurais, 9021.31.10;
2. mioelétricas, 9021.31.20;
3. outras, 9021.31.90;

b) outros:

1. artigos e aparelhos ortopédicos, 9021.10.10;
2. artigos e aparelhos para fraturas, 9021.10.20;”

Dessa forma, devem ser excluídos além dos valores acatados pelo autuante, os referentes aos demais itens, quais sejam: “SORO FISIOLÓGICO 0,9%” - NCM 3004.09.99; “ÁGUA OXIGENADA 10 vols. NCM 3004.09.99” “ESCOVA PARA LAVAR MAOS PVPI DESC SCRUB”- “ESCOVA/ESPONJA RIOD DERM SUAV DEGER” NCM 3004.09.99, “ATADURAS GESSADASA”, e “MALHAS TUBULARES ORTOPÉDICAS” - NCM 9021.10.20.

No que diz respeito às operações registradas com o CFOP 5926, apesar da autuante não ter se pronunciado a respeito nas duas intervenções no processo, observo que as ditas operações se referem a registros efetuados a título de reclassificação, decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação. Neste caso comungo com o entendimento da recorrente de que não representa saída de mercadorias do estabelecimento, inexistindo, portanto, a ocorrência de fato gerador do ICMS. Assim, devem ser excluídas as operações acobertadas através das Notas Fiscais nºs 39280, 43797, 46606 e 47639.

Em conclusão, acolho os ajustes efetuados pela autuante, conforme demonstrativo de fl. 220 a 222, e também os valores relativos aos itens anteriormente mencionados, resultando no valor a ser exigido de R\$ 5.774,39, conforme a seguir:

<b>Data Ocorr.</b>	<b>Vlr. Julgado</b>
jan/17	120,75
fev/17	119,50
mar/17	135,86
mai/17	38,70
jun/17	28,98
nov/17	28,53
dez/17	208,08
jan/18	2,40
fev/18	109,62
abr/18	12,07

mai/18	2,07
jun/18	29,84
jul/18	9,45
ago/18	5,26
set/18	37,81
out/18	4.326,89
dez/18	26,10
jan/19	30,29
mar/19	129,26
abr/19	43,30
mai/19	73,87
jun/19	23,45
jul/19	88,86
ago/19	19,03
set/19	90,97
out/19	14,59
dez/19	18,86
<b>Total devido</b>	<b>5.774,39</b>

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração, no valor de R\$ 5.774,39, devendo ser homologados os valores recolhidos, conforme extrato emitido pelo Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, fls. 222 a 225.

Diante de tais considerações a Decisão da JJF foi pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do auto de infração, recorrendo de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF que desonerou o contribuinte parcialmente do crédito tributário lavrado, no valor atualizado de R\$ 213.418,09 em 30/08/2022, conforme fl. 249, restando R\$ 10.303,62 atualizado, conforme fl. 242. Montante desonerado superior a R\$ 200.000,00, de acordo com o Art. 169, I, “a” do RPAF/99, no qual conheço.

A Autuada exerce como Atividade Econômica Principal, **4644-3/01 - Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano** e sua forma de apuração do ICMS é a conta corrente fiscal.

Em análise ao julgamento proferido pela 4ª JJF, verifico que a desoneração decorreu de produtos enquadrados no Anexo I do RICMS, sendo produtos substituídos com a fase de tributação encerrada, que são “soro fisiológico”, “água oxigenada”, “escova p/ lavar mãos desc scrub” e “escova/esponja Riord suav deger” todos com NCM 3004 (medicamentos). Também existiram produtos pertencentes ao Convênio ICMS 126/2010, que trata da isenção às operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas e outros, que são os produtos “filmes p/ raio-x”, “atadura gessada” e “malha tubular ortopédica”. Ademais, houveram lançamentos em duplicidade e operações classificadas pelo CFOP 5.926 (Classificam-se neste código os registros efetuados a título de reclassificação decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação), que não configura saída/circulação de mercadorias, inexistindo a ocorrência de fato gerador do ICMS.

A Autuada reconheceu créditos devidos ao Erário, no montante histórico de R\$ 5.774,39, sendo efetivamente pago em 26/03/2021, no valor acrescido de multa e atualização monetária de R\$ 6.765,71, conforme fl. 69.

Entendeu a Decisão de piso pela procedência em parte da autuação.

Concordo com a Decisão recorrida em relação à exclusão do produto “água oxigenada” (peróxido de hidrogênio), pois as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH da sua posição original 2847 da NCM a classifica na posição 3004 da NCM, incluída no regime de substituição tributária, quando se apresente em doses ou em embalagens para venda a retalho, como medicamento.



No Acórdão JJF nº 0043-02/22-VD, onde outro contribuinte foi autuado por ter se creditado do ICMS de produtos pertencentes ao Anexo I do RICMS/12, entre eles a água oxigenada, a decisão também foi no sentido que este produto está enquadrado no regime de Substituição Tributária.

Também foi correta a exclusão dos produtos “escova p/ lavar mãos desc scrub” e “escova/esponja Riod suav deger”, pois se tratam de apresentações em forma de escova ou esponja do medicamento Iodopovidona, mais conhecido comercialmente como Povidine, classificado na posição 3003.90.33 da NCM e utilizado para desinfecção de mãos e unhas dos profissionais de saúde e da parte do corpo onde será efetuado alguns procedimentos cirúrgicos.

Entretanto reputo incorreta a exclusão do produto “soro fisiológico”, o qual, a depender da sua apresentação se classifica na posição 3004 da NCM, quando em ampolas ou em outra forma medicamentosa, ou na posição 3307 da NCM, quando acondicionadas para venda a retalho face a um uso higiênico, conforme estabelece as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH da sua posição original 2501 da NCM, transcrito a seguir:

*“Excluem-se desta posição, em particular:*

*...*

*b) As soluções aquosas de cloreto de sódio e a água do mar, apresentadas em ampolas, bem como o cloreto de sódio em qualquer outra forma medicamentosa (Capítulo 30), e as soluções de cloreto de sódio acondicionadas para venda a retalho face a um uso higiênico, exceto médico ou farmacêutico, mesmo estéreis (posição 33.07).”*

Ficou registrado nos autos que a maioria das saídas eram destinadas a farmácias, não incluindo saídas para hospitais e clínicas, bem como não se tratavam de apresentação em ampolas ou para uso injetável, mas de acondicionamento para venda a retalho em frascos de 100 a 1.000 ml, classificados na posição 3307 da NCM, e, portanto, não incluído no regime de substituição tributária.

Neste mesmo sentido, a COSIT, órgão da Receita Federal do Brasil responsável por dirimir dúvidas de classificação fiscal de mercadorias, respondeu na Solução de Consulta nº 98.198 que deve ser classificada na posição 3307.90.00 da NCM a solução aquosa de cloreto de sódio (0,9%), destinada principalmente a nebulização e limpeza de lentes de contato, acondicionada em frascos de plástico contendo 100 ml, 250 ml, 500 ml e 1.000 ml, comercialmente denominada “soro fisiológico”

Já em relação aos produtos isentos, foi correta a decisão ao excluir da autuação os produtos “filmes para raio-x”, relacionados nos itens 10 a 13 do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, classificados nas posições 3701.10.10, 3701.10.29, 3702.10.10 e 3702.10.20 da NCM, e “atadura gessada”, classificado na posição 9021.10.20 da NCM, incluído no item 2, da alínea “b”, do inciso IV, da Cláusula primeira do Convênio ICMS 126/10.

Contudo, não há como manter a exclusão do produto “malha tubular ortopédica”, por estar classificado na posição 6002.90.10 da NCM, não elencado nos citados Convênios ICMS 01/99 e 126/10, conforme indicado a seguir:

*“60.02 Tecidos de malha de largura não superior a 30 cm, que contenham, em peso, 5% ou mais de fios de elastômeros ou de fios de borracha, exceto os da posição 60.01.*

*6002.90 - Outros*

*6002.90.10 De algodão”*

Corroboro com o voto da JJF que entendeu estar correta a alegação do contribuinte quanto à exclusão dos lançamentos efetuados em duplicidade e das operações abarcadas pelo CFOP 5.926, cujas notas fiscais foram emitidas para a própria Autuada, por não se tratar de operações de circulação de mercadorias, mas de registros efetuados a título de reclassificação decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para restabelecer os valores exigidos em relação aos produtos “soro fisiológico” e “malha tubular ortopédica”, de forma a julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor histórico de R\$ 52.887,20, conforme demonstrado a seguir:

Data Ocorrência	Valor Auto de Infração	Valor 4ª JJF	Valor 2ª CJF
31/01/2017	2.745,66	120,75	1.396,95
28/02/2017	3.272,76	119,50	1.204,59
31/03/2017	1.812,15	135,86	713,01
30/04/2017	1.588,64	-	769,32
31/05/2017	1.962,84	38,70	899,84
30/06/2017	1.080,10	28,98	534,94
31/07/2017	1.292,54	-	641,05
31/08/2017	285,87	-	119,51
30/09/2017	867,74	-	433,87
31/10/2017	2.354,74	-	1.059,27
30/11/2017	3.060,59	28,53	1.506,44
31/12/2017	5.945,29	208,08	2.972,65
31/01/2018	695,73	2,40	263,27
28/02/2018	2.088,18	109,62	1.036,22
31/03/2018	7.141,50	-	3.422,82
30/04/2018	1.724,19	12,07	791,72
31/05/2018	3.306,57	2,07	1.441,87
30/06/2018	653,10	29,84	232,43
31/07/2018	497,82	9,45	248,12
31/08/2018	5.222,86	5,26	2.593,07
30/09/2018	5.541,98	37,81	2.449,74
31/10/2018	17.022,14	4.326,89	3.520,27
30/11/2018	2.140,68	-	1.061,88
31/12/2018	2.494,18	26,10	1.247,09
31/01/2019	4.743,05	30,29	2.316,73
28/02/2019	14.876,52	-	5.805,87
31/03/2019	6.958,38	129,26	3.395,24
30/04/2019	1.611,02	43,30	799,56
31/05/2019	2.902,05	73,87	1.437,63
30/06/2019	2.180,23	23,45	1.089,06
31/07/2019	2.398,85	88,86	1.159,77
31/08/2019	4.734,40	19,03	2.367,20
30/09/2019	380,02	90,97	158,64
31/10/2019	1.526,27	14,59	739,03
30/11/2019	2.290,23	-	1.115,90
31/12/2019	3.887,26	18,86	1.942,65
<b>Valor Total</b>	<b>123.286,13</b>	<b>5.774,39</b>	<b>52.887,20</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206951.0008/20-6, lavrado contra **MATTOS OLIVEIRA COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA.**, dedendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 52.887,20**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos, conforme documentos constantes dos presentes autos.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS